

# Abhandlungen

## Nachhaltigkeitscontrolling als integrierter Bestandteil des Managementkonzepts

JOACHIM HENTZE

Department Wirtschaftswissenschaften, TU Braunschweig,  
Rebenring 58a, D-38106 Braunschweig

### 1. Vorbemerkung

Nachhaltigkeitscontrolling ist bislang in der Literatur wenig behandelt worden. Einige Unternehmen verwenden bereits in Nachhaltigkeitsberichten Daten und Fakten zu Handlungsfeldern des Nachhaltigkeitsmanagements wie zur Strategie und Management, zu Produkten und Lieferketten, Mitarbeitern und gesellschaftlichem und sozialem Engagement. Vielfach werden Kennzahlen und Fakten zum Erreichungsgrad der Themenfelder im Nachhaltigkeitsberichten ausgewiesen (z.B. Henkel 2013, Daimler 2013, Lufthansa 2014, Miele 2013). Diese Kennzahlen werden im Nachhaltigkeitscontrolling generiert, das in das Nachhaltigkeitsmanagement integriert ist und damit eine Dienstleistungsfunktion für die Nachhaltigkeitsberichterstattung erfüllt.

Bislang können Unternehmen selbst bestimmen, ob sie einen Bericht erstellen und publizieren. Diese Wahlfreiheit wird sich für einige Unternehmen aufgrund der EU Richtlinie 2013/34 vom 22.10.2014 ändern, nach der bestimmte große Unternehmen Angaben zu nichtfinanziellen und die Diversität betreffender Informationen publizieren müssen (EU Richtlinie 2013 vom 22. Oktober 2014). Von der Offenlegungspflicht sind Unternehmen von öffentlichen Interesse mit durchschnittlich mehr als 500 Mitarbeitern betroffen. KMU sollen grundsätzlich von zusätzlichen Anforderungen befreit werden. Die Mitgliedsstaaten haben nun bis 2015 Zeit, diese Richtlinie umzusetzen. Die EU Kommission will bis zur Umsetzungspflicht unverbindliche Leitlinien zur Erfüllung der Berichtspflicht ausarbeiten. Die Unternehmen, die künftig nach diesen Leitlinien einen Bericht erstellen, müssen ein in das Managementkonzept integriertes Nachhaltigkeitscontrolling vorsehen.

### 2. Leitlinien des Nachhaltigkeitscontrollings

Bei der Behandlung des Themas Nachhaltigkeitscontrolling stellt sich zunächst die Frage, was daran neu ist. Wird unter dem Etikett „Nachhaltigkeitscontrolling lediglich „neuer Wein in alten Schläuchen serviert“ und eine vorübergehende Modeerscheinung präsentiert?

Es lassen sich die folgenden grundlegenden Leitideen der Konzeptionalisierung und der Feedforward-Steuerung als „controlling-originär“ herausstellen:

## 1. Konzeptionalisierung

Als ein zentraler Bestandteil des Controllings kann generell die Zusammenfassung (Konzeptionalisierung) von Managementaufgaben und –instrumenten angesehen werden. Die Controllingfunktion besteht nicht aus grundsätzlichen neuartigen Aufgabenkomplexen, sondern ist eine Integration unterschiedlicher zum Teil bekannter Instrumente und Methoden der Planung, Kontrolle und Informationswirtschaft.

## 2. Feedforward-Steuerung

Außer der Konzeptionalisierung kann das Feedforward-Control als einigermaßen neuartig im Sinne von controlling-originär angesehen werden. Als Vorwärtskoppelung setzt Feedforward-Control an der Input-Seite des Managementprozesses an und versucht, Korrekturmaßnahmen bzw. Problemlösungen möglichst frühzeitig im Managementprozess bereitzustellen (vgl. Abb. 1). Feedforward-Steuerung lässt die **Feedback**-Kontrolle nicht überflüssig werden. Beide Prinzipien ergänzen sich vielmehr und führen insgesamt zu einer stärkeren Integration von Planung und Kontrolle. Allerdings darf der Feedforward-Ansatz nicht überschätzt werden. Er kann approximativ dazu beitragen, Fehlentwicklungen zu reduzieren, aber Zielabweichungen aufgrund der Unsicherheit zukünftiger Entwicklungen nicht vollständig eliminieren.

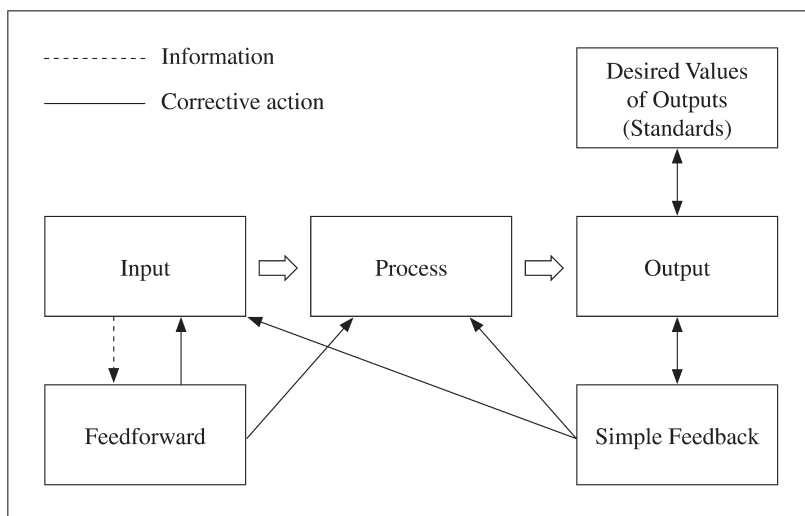


Abbildung 1: Inputorientierte Feedforward-Regelung und outputorientierte Feedback-Kontrolle (Wehrich-Koontz 1993, S. 587)

Controlling hat zukunftsorientiert möglichst frühzeitig über Chancen, Risiken und diesbezügliche Handlungsspielräume zu klären, Steuerungs- und Korrekturkonzepte bereitzustellen sowie unter Berücksichtigung komplexer Interdependenzen die Konsequenzen einzelner Strategien im Hinblick auf Zielwirksamkeit offenzulegen.

Die heutige Controllingdiskussion bezieht sich zunehmend auf der Basis einer antizipativen Controllingphilosophie. Das Controlling betont dabei primär die unternehmensinterne Sichtweise. Beim Nachhaltigkeitscontrolling erstrecken sich die Schwerpunkttätigkeiten des Controllingträgers auf die Implementierung, Betreuung und Weiterentwicklung von Planungs-, Kontroll- und Informationssystemen sowie auf die laufende Anpassung und Abstimmung dieser Systeme und Prozesse innerhalb der Teilsysteme. Das schließt die eigentliche laufende und nicht nur fallweise schwachstellenbezogene Versorgung der Entscheidungsträger mit notwendigen Informationen ebenso ein wie die Entwicklung und Bereitstellung von Planungsinstrumenten. Das Controlling betont in diesem Sinne primär die unternehmensinterne Sichtweise.

Die Komplexität des betrieblichen Geschehens und die zunehmende Dynamik der Kontextvariablen erfordert eine stärkere **Differenzierung der Controllingfunktion**. Je größer die Organisation und je komplexer die Aufgaben eines übergreifenden, die Unternehmung insgesamt steuernden (Zentral)-Controlling werden, desto geringer ist die Transparenz und desto schwieriger ist die Kontrolle der Ziel- und Aufgabenerfüllung. Der zunehmende Datenumfang im Nachhaltigkeitsmanagement (quantitativer Aspekt) sowie dessen Spezifizierungserfordernisse für einzelne Entscheidungen (qualitativer Aspekt) und die enorme Änderungsgeschwindigkeit der internen und externen Faktoren sprechen für ein **separates Nachhaltigkeitscontrolling**. Das zentrale Controlling sowie das Funktionscontrolling (z.B. Personalcontrolling, Logistikcontrolling) betonen primär die unternehmensinterne Sichtweise. Das Nachhaltigkeitscontrolling ist sowohl **intern** als auch **extern** ausgerichtet, da bestimmte Informationen (z.B. Kennziffern zur Umwelt) gemäß den Standards des Nachhaltigkeitsreportings für die Entscheidungsträger bestimmt sind und auch publiziert werden und damit den Stakeholdern zur Verfügung gestellt werden.

Die Differenzierung kann eine größere Zielgerichtetheit bedeuten, d.h. Nachhaltigkeitsziele können mit größerer Genauigkeit verfolgt werden, wenn auf eigene Steuerungsgrößen des Nachhaltigkeitsmanagements abgestellt und der spezielle Informationsbedarf realisiert und bereitgestellt wird. Insgesamt kann die Leistungsfähigkeit sowie Transparenz und Genauigkeit für die internen und externen Stakeholder gefördert werden, wenn sich Nachhaltigkeitsentscheidungen des Managements durch detaillierte Informationen vorbereiten lassen. Nicht nur die Informationspräferenzen des Nachhaltigkeitsmanagements können dann stärkere Berücksichtigung finden, sondern auch die Informationswege sind künftig kürzer, was zu einer Reduktion der Informationskosten führen kann.

Der Spezialisierungsvorteil wird außerdem im Vergleich zum Zentralcontrolling durch Entlastungseffekte ergänzt, die zu einer übersichtlichen Beherrschung des Gesamtsystems führen können, wenn die Kompetenzübertragung bestimmter Controllingaufgaben auf relativ eigenständige Funktionsbereiche den übergeordneten integrativen Charakter des betrieblichen (Gesamt-) Planungs- und Kontrollsystems nicht außer Acht lässt.

Auch die Informationsgewinnung, -bearbeitung und -verdichtung werden zum großen Teil in anderen betrieblichen Bereichen erfolgen, so dass im Nachhaltigkeitsmanagement und -reporting die Integration für die interne und externe Aufgabenerfüllung erfolgt. Die Notwendigkeit der stärkeren Betonung der zielgerichteten Steuerung der unternehmerischen Nachhaltigkeit ergibt sich aus dem neuen Selbstverständnis des Nachhaltigkeitsmanagements. Ein proaktives Management der Nachhaltigkeit macht umfassende, zielgerichtete Steuerungsmechanismen erforderlich. Durch Institutionalisierung eines Nachhaltigkeitscontrollings erfahren vielfältige Steuerungs-, Gestaltungs- und Koordinierungsaufgaben eine Aufwertung, indem diese präziser definiert, zielgerichtet konzeptioniert und damit bewusster herausgestellt werden.

Zur Ausgestaltung des Nachhaltigkeitsmanagements gehört ein entsprechendes Nachhaltigkeitscontrolling, das insbesondere der internen und externen Steuerung der Handlungsfelder des Nachhaltigkeitsmanagements dient sowie zur Vorbereitung und Erstellung des Nachhaltigkeitsreports Unterstützung leistet. (Hentze/Thies 2012) Dazu gehören insbesondere die Umsetzung der Nachhaltigkeitsstrategie und die Nachhaltigkeitsindikatoren (Key Performance Indicators), sowie Strategien, Ziele, Leistungen und den zugehörigen Erwartungen verschiedener Anspruchsgruppen in den drei Bereichen Ökonomie, Ökologie und Gesellschaftliches/ Soziales. Auch Schaltegger/Zvezdov betonen die Unterstützungsfunktion der Zielrealisierung durch die das Nachhaltigkeitscontrolling (Schaltegger/Zvezdov 2012: S. 47).

### **3. Die Einordnung des Nachhaltigkeitscontrollings in den Managementprozess**

Zunehmende globale Herausforderungen, wie Klimawandel, Ressourcenschonung, Achtung der Menschenrechte und gesellschaftliche Teilhabe der internen und externen Stakeholder und ihre Erwartungen in Bezug auf Erfüllung internationaler Standards (z.B. UN Global Compact und Initiativen (z.B. Global Reporting Initiative G4) sowie hohe Erwartungen an die Transparenz der Nachhaltigkeitsleistungen und ihre Steuerungsqualität erhöhen die Anforderung an ein Nachhaltigkeitscontrolling und Nachhaltigkeitsreporting.

Auch ein integriertes Nachhaltigkeitsmanagement benötigt eine Unterstützung des Sustainability Controlling. Greiling/Ther (2010: S 39), Colesman (2013: S. 53)

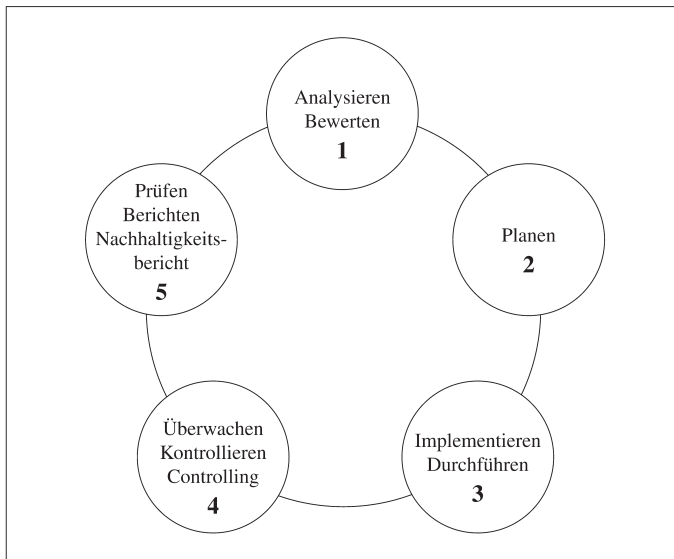


Abbildung 2: Phasenmodell des Nachhaltigkeitsmanagements (vgl. E.ON AG, 2011, KPMG 2009 S. 36 ff.).

sehen im Nachhaltigkeitscontrolling ein wichtiges Steuerungsinstrument, das somit Verantwortung für bestehende Reportingstrukturen und Informationssysteme aufweist.

Nachhaltigkeitsmanagement ist eine Balance zwischen wirtschaftlichen Erfolg (Zielerreichung) und Schutz der Umwelt und gesellschaftlicher/sozialer Verantwortung. Es ist anzustreben, dass es ein fester Bestandteil der Unternehmenskultur und Unternehmenspolitik wird.

Der Nachhaltigkeitsmanagementprozess soll hier anhand eines Phasenmodells erläutert werden. (vgl. Abbildung 2).

Die **Erste Phase**, das Analysieren und Bewerten, umfasst die Informationsbeschaffung für die Entwicklung der Nachhaltigkeitspolitik und deren Umsetzung. Die Informationsquellen für die Themenauswahl sind vielfältig. In dieser Phase geht es um die Festlegung der für die nachhaltige Wertschöpfung relevanten Handlungsfelder. Hier wird die Wesentlichkeitsanalyse mit den wichtigen Themen in der Regel zwischen Unternehmen und Stakeholdern im Dialog priorisiert und positioniert. Darin spiegelt sich die Bewertung der relevanten Nachhaltigkeitsthemen für das Unternehmen und die Beurteilung der Institutionen des Nachhaltigkeitsmanagements wieder, während die Bewertung besonders relevanter Nachhaltigkeitsthemen für die Stakeholder die Ergebnisse eines Multistakeholder-Dialogs wiedergeben.

Informationen zur Festlegung der Nachhaltigkeitshandlungsfelder können aus verschiedenen Quellen stammen, z.B. aus dem Markt, dem rechtlichen politischen Umsystem, den Wettbewerbern, den Stakeholdern (KPMG 2009, S. 3 ff.)

In der **Zweiten Phase**, der (strategischen) Planung werden die Strategien und Ziele der Nachhaltigkeit entwickelt und dokumentiert. Die Nachhaltigkeitsstrategie befasst sich im Kern mit der Zukunftsfähigkeit und ist damit integraler Bestandteil der Unternehmensstrategie.

In der Unternehmensstrategie, die damit den Prinzipien der Nachhaltigkeit folgt, werden die Ziele im Einklang mit den unternehmerischen Werten festgelegt, die dem Unternehmen Erfolg sichern und steigern sollen. Dabei wird davon ausgegangen, dass durch die Berücksichtigung der Nachhaltigkeit Chancen geschaffen werden, die einen wirtschaftlichen, ökologischen und gesellschaftlichen Nutzen generieren.

Den Anspruch, ökologische und gesellschaftliche Verantwortung mit den unternehmerischen Interessen in Einklang zu bringen, wird z.B. bei Bayer auf vier Ebenen umgesetzt (Bayer 2011, S. 119).

1. Dialog und Engagement (Einbeziehung der Stakeholder),
2. Verantwortungsvolle Geschäftspraktiken (Handeln in den Bereichen Compliance, Personalpolitik, Produktverantwortung, Sicherheit, Gesundheit und Lieferantenmanagement),
3. Einbindung in das Geschäft (Nachhaltigkeit wird in allen Geschäftsbereichen übernommen sowie in deren Tätigkeit integriert und umgesetzt).
4. Relevante Nachhaltigkeitsthemen, das Nachhaltigkeitsprogramm, umfasst Lösungen für die großen gesellschaftlichen Herausforderungen (z.B. Gesundheitsversorgung).

Die Umsetzung der Nachhaltigkeitsstrategie erfolgt in Handlungsfeldern (Hentze/Thies 2012). Die Analyse der Herausforderungen der ökonomischen, ökologischen und gesellschaftlichen/sozialen Entwicklung wird mit verschiedenen Instrumenten erstellt. Da sich die Rahmenbedingungen des Wirtschaftshandelns stets verändern, müssen Handlungsmaxime regelmäßig hinterfragt und ihre Wirksamkeit hinsichtlich der Zielerreichung überprüft werden.

Mit Hilfe von Zielen und Leistungsindikatoren wird die Strategie operationalisiert und gegebenenfalls messbar gemacht. Hinzu kommt ein nicht finanzielles Zielprogramm, das sowohl neue als auch weiterentwickelte Nachhaltigkeitsziele der Wertschöpfungskette umfasst. Die Abbildung 3 zeigt die Nachhaltigkeitsstrategie des Bayerkonzerns (Bayer 2012, 2014).

In der **Dritten Phase** der Implementierung und Durchführung werden die Aktivitäten in den Handlungsfeldern umgesetzt. Dieser Vorgang ist für alle Unternehmens-

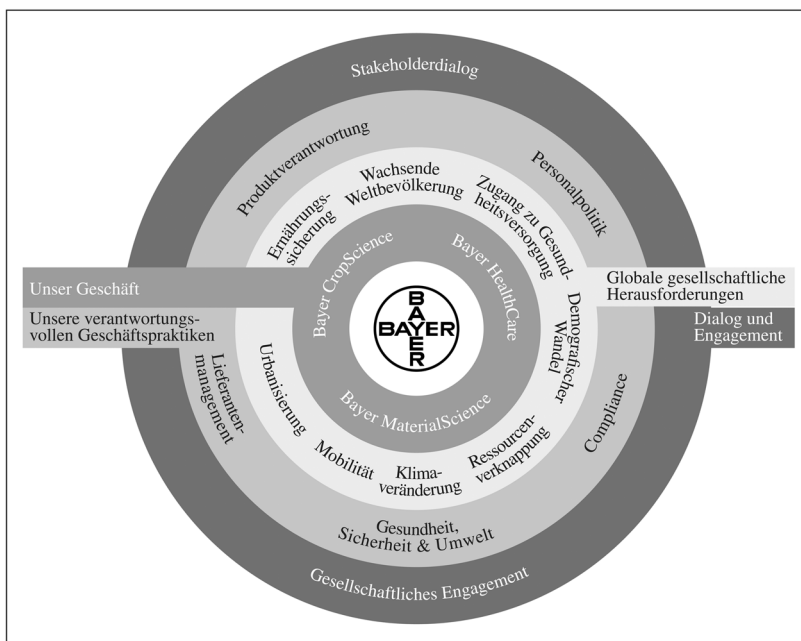


Abbildung 3: Nachhaltigkeitsstrategie von Bayer (2014).

mitglieder eine starke Herausforderung und verlangt Initiativen sowie den Willen zur Gestaltung des Wandels und setzt eine Kultur der Veränderungsfähigkeit für das Gelingen voraus. Sie erfordert eine ganzheitliche Führungsverantwortung des Managements und die Bereitschaft der Mitarbeiter zu einem starken Commitment mit den Zielen und Maßnahmen des Nachhaltigkeitsmanagements. Zunächst ist die Organisation zu erfassen und zu gestalten. Den Führungskräften obliegt dabei die Aufgabe, die Mitarbeiter im Veränderungsprozess mitzunehmen. Dazu ist eine intensive Kommunikation der Veränderungen und Reduzierung der Konflikte und Widerstände notwendig. Voraussetzung für diesen Prozess der Veränderungsfähigkeit ist die Veränderungsbereitschaft. Die dafür erforderliche Führungskompetenz verlangt von der Führungskraft vor allem eine mitarbeiterbezogene Einstellung und Umsetzung.

Es schließt sich die **Vierte Phase**, das Überwachen und Kontrollieren des Controllings an. Die Bewertung des ökonomischen Nutzens wird in der Regel in einigen Handlungsfeldern (z.B. Ressourceneffizienz, Emissionen) messbar sein. Bei anderen Nachhaltigkeitshandlungsfeldern (z.B. Diversity, Corporate Citizenship) wird es wie in anderen schwierig messbaren Handlungsfeldern (Marketing, Personalentwicklung) nicht so leicht sein, die Kosten und insbesondere den Nutzen zu bewerten.

Die Implementierung eines Nachhaltigkeitscontrollings und die Publikation der Maßnahmen und Ergebnisse können auch bei schwierig messbaren Handlungsfeldern zu einem echten Mehrwert führen und die Wettbewerbsposition stärken, wobei wie bei anderen Managementaktionen das Kausalitätsproblem gegeben ist. Mit Sicherheit sind die Kosten des Nachhaltigkeitsmanagements mit dem Controlling grundsätzlich leichter zu messen als der Nutzen. Die Resultate des Einsatzes mit dem Verzicht des Nachhaltigkeitsmanagements und damit auch des Nachhaltigkeitscontrollings lassen sich nicht gegenüberstellen.

Zur Implementierung des Nachhaltigkeitscontrollings bedarf es einer Organisationsstruktur. Nachhaltigkeitsmanagement ist eine Querschnittsfunktion, d.h., dass die Daten und Fakten der Ergebnisse der Handlungsfelder aus verschiedenen Bereichen zentral koordiniert werden müssen. Hierzu sind Organisationsstrukturen und Prozesse zu etablieren. Den Organisationseinheiten müssen die entsprechenden Verantwortlichkeiten übertragen werden. Gleichzeitig ist eine synergetische Integration der Funktionen in die bestehende Organisationsstruktur zu regeln. Für die Bewertung und Beurteilung der Aktivitäten sind die Maßnahmen, Nachhaltigkeitsstrategien, Ziele und Prozesse in den Handlungsfeldern zu operationalisieren und möglichst messbar zu machen mit dem Zweck der Kontrolle und Steuerung. Die Abbildung 4 zeigt die Struktur des CSR und des Nachhaltigkeitsmanagements im Volkswagenkonzern.

Die **Fünfte Phase** des Nachhaltigkeitsreportings und die betriebswirtschaftliche Prüfung ist integraler Bestandteil des betrieblichen Informationsmanagements. Dazu geben die Politik und verschiedene nationale und internationale Institutionen Rahmenbedingungen und Anreize für unternehmerische Strategien vor, die in verschiedenen Handlungsfeldern umgesetzt werden, z.B. Beschluss des EU-Rates vom 30.09.2014 zur Berichtspflicht von nichtfinanziellen Informationen und Diversity für kapitalmarktorientierte Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern sowie für Unternehmen von öffentlichem Interesse.

Der Bericht enthält einerseits vergangenheitsorientierte und andererseits zukunftsorientierte Informationen über Ziele, Maßnahmen und erwartete Ergebnisse zu ökonomischen, ökologischen und gesellschaftlich-sozialen Herausforderungen (Hentze/Thies, 2014).

Nachhaltigkeitsberichterstattung ist eine Form der Kommunikation mit den Stakeholdern (Balik/Frühwald, 2006, S. 246 ff.). Transparenz ist das leitende Prinzip des Nachhaltigkeits-Reportings (PWC 2011). Sie spiegelt sich in der Bereitschaft der Organisation wieder, den Stakeholdern Einsicht in das ökonomische, ökologische und gesellschaftliche Handeln der Unternehmung zu gewähren. Dazu sind umfangreiche Informationen über Strategien, Prozesse, Produkte, Handlungsweisen und Ergebnisse des Nachhaltigkeitsmanagements erforderlich. Eine weitgehende Transparenz ist auch die Grundlage für eine Nachhaltigkeitsprüfung.



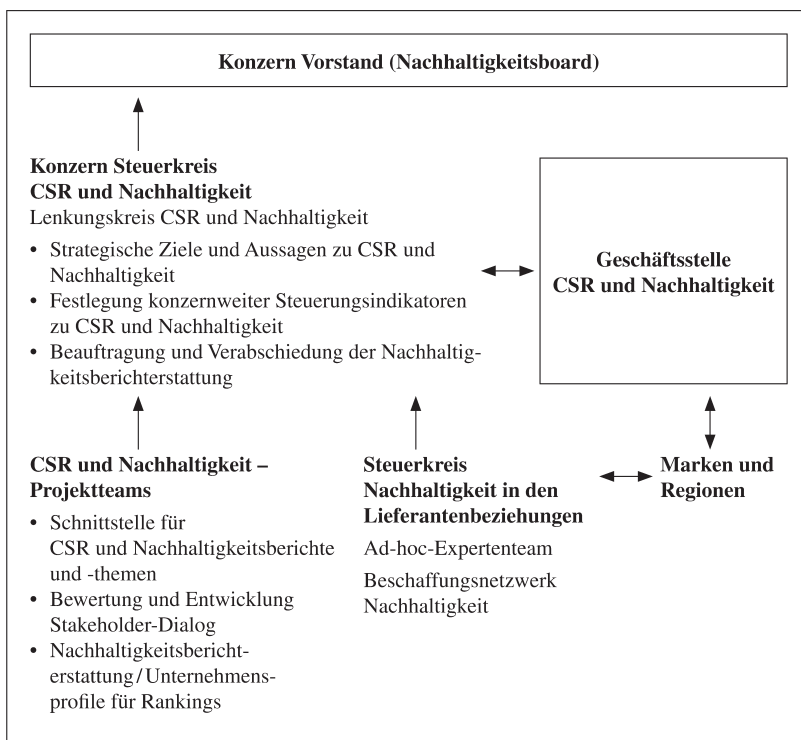


Abbildung 4: CSR- und Nachhaltigkeitsmanagement im Volkswagenkonzern (2012: S. 17).

**Nachhaltigkeitsprüfungen** sind Vorgänge in denen die Ist-Leistung und Vorgehensweisen im Vergleich mit dem Soll-Standards erhoben, dokumentiert und bewertet werden. Die Nachhaltigkeitsberichterstattung und auch die Prüfung sind auf die unterschiedlichen Informationsbedürfnisse der Stakeholder abzustellen. Da die Nachhaltigkeitsprüfung z.Zt. noch freiwillig ist, fragen sich die Unternehmen, welchen Nutzen sie von der Durchführung haben. KPMG hat die DAX- und die 100 umsatzstärksten deutschen Unternehmen nach dem Nutzen befragt. Danach ergeben sich die folgenden vier wichtigsten Treiber (KPMG 2009, S. 54):

- Erhöhung der Glaubwürdigkeit bei Stakeholdern,
- Verbesserung der Qualität von Berichtsangaben,
- Verbesserung der Berichterstellungsprozesse,
- Steigerung der Nachhaltigkeitsleistung.

Der Prüfungsumfang kann sich auf den gesamten Nachhaltigkeitsbericht oder auf ausgewählte Themen sowie auf qualitative bzw. quantitative Informationen beziehen. Die Prüfungstiefe hängt von der gewünschten Prüfungsaussage ab.

Der Auftragsgegenstand des Prüfers ist die Prüfung des Inhalts mit den dargestellten Kennzahlen und Erläuterungen auf der Grundlage der anzuwendenden Standards. Der Prüfungsbericht hat zum einen Aussagen für das Unternehmen zum Stand und Entwicklungspotential des Nachhaltigkeitsmanagements zu machen und zum anderen Stakeholdern Informationen zur Erfüllung der Aufgaben des Nachhaltigkeitsmanagements zu geben, die zeigen inwiefern das Unternehmen die Ziele erreicht hat und Stakeholder-unterstützend partizipieren können. Hier kommt dem Prüfbericht eine Nachweisfunktion zu mit der Bestätigung, dass die zugrundegelegten Standards erfüllt werden. Die betriebswirtschaftliche Prüfung trägt dazu bei, dass durch das Testat die Richtigkeit, Vollständigkeit und Angemessenheit im Bericht bestätigt wird. Externe Prüfungsbescheinigungen verleihen den Nachhaltigkeitsberichten Glaubwürdigkeit.

#### **4. Die Begriffsproblematik des Controllings**

Trotz unbestritten zunehmender Bedeutung in Wissenschaft und Praxis herrscht über Definition, Ziele und Aufgaben des Controllings nur wenig Einigkeit. So definieren Weber und Schäffer (2014) Controlling sehr allgemein, sodass zweckgebunden eine Definition in verschiedene Richtungen möglich ist. Nachdem sie die Begriffe Controller und Controllership definieren, schreiben sie zu Controlling: „Controlling schließlich ist eine spezielle Führungs- oder Managementfunktion, die von unterschiedlichen Aufgabenträgern – darunter auch, aber nicht nur Controller vollzogen wird“ (Weber/Schäffer 2014: S. 1)

Horváth weist darauf hin, dass durch die Anforderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex das Controlling gefordert ist, die Umsetzung des Kodex zu unterstützen. Er schreibt weiterhin, dass nicht nur die materiellen, sondern auch die immateriellen Werte zu einem neuen Aufgabengebiet des Controllings, des Controllings von Intangible gehören (Horváth 2011: S. 63f.).

Horváth hebt auch hervor, dass die ökologischen und sozialen Dimensionen der Nachhaltigkeit zum langfristigen Unternehmenserfolg beitragen, und die Berücksichtigung dieser Themen im Management branchenübergreifend einen Paradigmenwechsel erfordert, der die Integration ökologischer Aspekte in das Controlling erfordert (Horváth 2011: S. 6).

Empirische Studien zeigen, dass zu den Aufgabenfeldern mit Controllerbeteiligung auch das interne und externe Berichtswesen gehört (Horváth 2011: 48). Das bedeutet, dass die internationalen Standards des Nachhaltigkeitsreportings im Controlling zu berücksichtigen sind. Nachhaltigkeitscontrolling (Sustainability

Controlling) ist integraler Bestandteil des Nachhaltigkeitsmanagementskonzepts, in das auch ein Risiko- und Chancenmanagement integriert ist. Das bedeutet, dass sich diese Systeme in allen dezentralen Planungs-, Controlling- und Berichterstattungssystem wiederfinden werden.

Weber, u.a. (2012, S. 91 f.) betonen, dass Nachhaltigkeitscontrolling grundsätzlich zentral oder dezentral in der Organisationsstruktur verankert werden kann. Bei der dezentralen Zuordnung sind die fachlich verantwortlichen Bereiche für Nachhaltigkeitsmanagement auch für das Controlling gefordert. Zentrale Zuordnung des Nachhaltigkeitscontrollings bedeutet, dass eine zentrale Controllingabteilung die Aufgaben wahrnimmt (Weber u.a. 2012: S. 91ff). Neben anderen Organisationsbereichen übernimmt das Nachhaltigkeitscontrolling die Mitverantwortung für die Steuerung (Weber u.a. 2012: S. 91ff). Als zentrale Funktionen des Nachhaltigkeitscontrollings werden von Greiling/Ther (2011, S. 361) im klassischen Sinne die Koordinationsfunktion, die Informations-, Planungs- und Kontrollfunktion herausgestellt.

Trotz der weitreichenden Begriffsproblematik und trotz des Fehlens einer geschlossenen Controllingtheorie sind unabhängig von der konkreten inhaltlichen Ausgestaltung bei den Controllingdefinitionen folgende übereinstimmende Merkmale implizit und explizit vorzufinden:

**Rationalität:** Controlling muss sich an einem explizit zielgerichteten, methodisch-systematischen Vorgehen orientieren.

**Unterstützungscharakter:** Unmittelbares Ziel des Controllings ist die Verbesserung der Gesamtzielerreichung. Dieser Unterstützungscharakter bezieht sich (innerbetrieblich) funktional und instrumental auf Planungs-, Kontroll-, Koordinations- und Informationsaufgaben in der Unternehmung und institutionell auf der organisatorischen Entlastung der Unternehmensführung.

**Informationsverarbeitender Charakter:** In enger Verknüpfung mit der Unterstützung von Planung und Kontrolle stellt sich Controlling als komplexer Informationsprozess der Informationsbeschaffung, -verarbeitung, -speicherung und -übertragung dar.

**Koordinierender Charakter:** Dieser ist in Bezug auf die kennzeichnenden Elemente Planung, Kontrolle und Informationsversorgung gegeben.

**Zukunftsbezogenheit:** Im Gegensatz zur reinen Feedback-Kontrolle befasst sich Controlling im Rahmen der Planungsfunktion mit unterstützenden Maßnahmen zur Realisierung gewünschter zukünftiger Zustände. Daten und Fakten der Vergangenheit und Gegenwart dienen der zielgerichteten prospektiven Gestaltung der Zukunft.

**Konstanz:** Controlling ist als fortlaufender Prozess zu verstehen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass erst eine genaue Betrachtung des zugrundeliegenden Konzepts und der weiteren Ausgestaltung die Einordnung des jeweiligen Beitrags in das Spektrum der Controllingansätze ermöglicht.

## 5. Die Zieldimension des Nachhaltigkeitscontrollings

Die Vielfalt konglomerater Aufgabenstellungen des unternehmerischen Nachhaltigkeitsmanagements verlangt eine intensive Behandlung der Zielsetzungen und der Mittel zur Zielerreichung. Die Bedeutungszunahme nach Steuerungsnotwendigkeiten und Berichterstattung des Nachhaltigkeitsmanagements erfordern eine eigene Funktion mit **originärer Zielplanung** und **Maßnahmengestaltung** im Rahmen komplexer Aufgabenbereiche. Um ihrer Gestaltungsfunktion gerecht werden zu können, sind im Nachhaltigkeitsmanagement eindeutige Zielbestimmungen unabdingbar. Die Basis für die Entwicklung eines fundierten Zielsystems für das Nachhaltigkeitscontrolling ist einerseits die Orientierung am Zielsystem des Nachhaltigkeitsmanagements und andererseits die Kompatibilität mit den Unternehmenszielsetzungen.

Als allgemeine Zielsetzung des Nachhaltigkeitscontrollings kann zunächst die verbesserte Gesamtzielsetzung im Nachhaltigkeitsmanagement herausgestellt werden. Die Unterstützungsaufgabe des Nachhaltigkeitscontrollings muss inhaltlich durch spezielle Zielsetzungen präzisiert werden. Die Komplexität des Zielsystems resultiert zum einen aus der Tatsache der notwendigen Stakeholderpartizipation, in der sich unterschiedliche Ansprüche und Erwartungen der Anspruchsgruppen (z.B. Mitarbeiter, Lieferanten, Kunden, Banken, Investoren, NGOs) widerspiegeln (vgl. Weber, J., Schäffer, U. 2014: S. 66). Zum anderen resultiert die Vielfalt aus verschiedenen Standards und Indikatoren internationaler und nationaler Initiativen.

Die Nachhaltigkeitscontrollingziele sind nicht unabhängig von den anderen Unternehmenszielen zu sehen, sondern weisen zahlreiche Interdependenzen zu diesen auf. Durch ihren Verbund ist eine vollkommene Isolierung der Wirkung auf die Gesamtzielerreichung kaum möglich. Es ist stets der komplementäre Charakter der Zielbeziehungen untereinander zu beachten. Aus den Controllingzielen leiten sich Aufgaben (und Teilaufgaben) ab. Die Controllingaufgaben lassen sich als Soll-Leistungen interpretieren, die der Erfüllung der Unternehmensziele dienen. Diese Soll-Leistungen für Handlungen werden in Plänen festgehalten.

Bei der Bestimmung eigenständiger Nachhaltigkeitscontrollingziele wird versucht, Zielvorstellungen zum (übergreifenden) Unternehmenscontrolling ebenso wie erste Aussagen zu den Aufgaben bzw. zu Funktionen des Nachhaltigkeitscontrollings analysierend zu betrachten und konsensfähige Zielsetzungen für das Nachhaltigkeitscontrolling und -management zu entwickeln, inhaltlich zu beschreiben und Hinweise für eine Gewichtung einzelner Ziele zu geben. Durch den Verbund ist eine vollkommene Isolierung und Wirkung auf die Gesamtziel-

setzung kaum möglich. Es ist stets der komplementäre Charakter der einzelnen Zielsetzungen zueinander zu beachten. Folgende Nachhaltigkeitscontrollingziele sind herauszustellen:

### **1. Umfassende Unterstützung der Nachhaltigkeitsplanung**

Nachdem die Nachhaltigkeitsplanung und das Nachhaltigkeitscontrolling in funktioneller Hinsicht abgegrenzt worden sind, stellt sich die Frage, wie Nachhaltigkeitscontrolling dazu beitragen kann, die Nachhaltigkeitsplanung sicherzustellen, indem Voraussetzungen geschaffen und die Durchführung gewährleistet werden. Ein wesentliches Ziel ist insbesondere die Erhöhung der Effizienz und der Effektivität des Nachhaltigkeitsmanagements mit entsprechenden Handlungen. Die Unterstützungsfunktion des Nachhaltigkeitscontrollings soll insbesondere helfen bei:

- der Formalisierung und Dokumentation von Planungsprozessen,
- der Adaption von Veränderungen im Umsystem,
- dem Auffinden von Planungsproblemen,
- der Handhabung von Koordinationsproblemen,
- der Integration von Unternehmens- und Stakeholderinteressen,
- dem Einsatz von Methoden und Instrumenten im Rahmen der operativen und strategischen Nachhaltigkeitsplanung,
- der Kopplung mit den Kontrollaktivitäten im Nachhaltigkeitsmanagement,
- einer Umsetzung von nationalen und globalen Zielsetzungen in detaillierte Maßnahmenpläne (z.B. im Klimaschutz)

### **2. Sicherstellung und Verbesserung der Informationsversorgung des Nachhaltigkeitsmanagements**

Die wachsende Datenmenge, die Zunahme von Bedeutung und Aufgabenumfang des Nachhaltigkeitsmanagements und der häufig zu beobachtenden Divergenz von Informationsangebot und -nachfrage lassen eine zweckmäßige Auswahl von Informationen sowie ihre Verknüpfung und Verdichtung bezüglich einer adäquaten Informationsversorgung der Entscheidungsträger in der Unternehmung als notwendig erscheinen. Mehrheitlich wird in der Controllingliteratur die informationswirtschaftliche Dimension als wesentlicher Zweck herausgestellt (vgl. Horváth, P. 2011: S. 291 ff., Weber, J., Schäffer 2014: S. 77ff.).

### **3. Sicherung und Verbesserung der Koordination im Nachhaltigkeitsmanagement**

Eine weitere wichtige Zielsetzung des Nachhaltigkeitscontrollings stellt die Sicherung und Verbesserung der Koordination dar. Das Controlling weist hier

Unterstützungscharakter als Querschnittsfunktion in allen Phasen des Managementprozesses auf. Es gilt auch für das Nachhaltigkeitsmanagement, dass die Koordinationsfähigkeit wesentlich von den entsprechenden Aktivitäten abhängt. Die Notwendigkeit verstärkter Koordinationsbemühungen ergibt sich aus der zunehmenden Aufgabenfülle sowie aus der Spezialisierung und Dezentralisierung des Nachhaltigkeitsmanagements.

#### 4. Erhöhung und Flexibilität

Im Rahmen langfristiger und systematischer Beobachtung kann Nachhaltigkeitscontrolling vor allem die notwendige situative Reaktions- und Anpassungsfähigkeit erhöhen, insbesondere wenn „schwache Signale“ Chancen und Risiken frühzeitig anzeigen. Auch kann eine Erhöhung der Flexibilität im Nachhaltigkeitsmanagement durch Nachhaltigkeitscontrolling gewährleisten, dass Nachhaltigkeitsinformationen frühzeitig zu Handlungen führen und so eher zielwirksam werden.

### 6. Die Durchführung der Nachhaltigkeitskontrolle

Die Kontrollaufgabe als Aufgabenkomplex des Nachhaltigkeitscontrollings ist dadurch gekennzeichnet, dass sie prozessual betrachtet (systemkoppelnd) die laufende Wahrnehmung aller Kontrollmaßnahmen umfasst, die durch die Gestaltung (Systembildung) des Nachhaltigkeitsplanungs- und Kontrollsystems vorgegeben werden.

Kontrollen können Ergebnisse und Aktivitäten dokumentieren, Performance (Verhalten) generieren oder als Ressourcen (Input), die für die Erbringung der Performance benötigt werden, aufzeigen.

Nach Horváth handelt es sich bei Controlling und **Performancemanagement** um zwei verschiedene aber sich ergänzende Konzepte zur Unternehmensteuerung. Controlling befasst sich mit der zielorientierten Koordination des Steuerungsprozesses. Performancemanagement beinhaltet die Entwicklung und Gestaltung von Messgrößen und Kennzahlssystemen und auch mit deren Einbindung in Führungsprozesse. Controlling und Performancemanagement weisen eine große Schnittmenge auf (Horváth, 2011: S. 557).

Zumeist wird unter Kontrolle die Durchführung eines Vergleichs von Plan- und Realisationsgrößen unter Einschluss der Analyse der Abweichungsursachen verstanden (Steinmann, Schreyögg 2005: S. 274, Steinle, 2005: S. 414). Die Kontrolle wird im Managementprozess als konsekutiv zur Planung und Realisation verstanden. Kontrolle umfasst also mit anderen Worten diejenigen Aktivitäten, die eine Erfolgsbewertung von Handlungen in Form von Soll-Ist-Vergleichen ergeben, die als Orientierungsgrößen für künftige Handlungen dienen.

Es ist nicht Aufgabe der Kontrolle, die festgestellten Mängel bzw. Abweichungen zwischen geplanten und realisierten Größen zu beseitigen, denn die Korrektur-entscheidungen (inhaltlicher bzw. materieller Dimensionen) werden im Rahmen des Nachhaltigkeitsmanagements getroffen.

Analog zur Nachhaltigkeitsplanung kann auch die Nachhaltigkeitskontrolle als eine **Informationsverarbeitende Tätigkeit** mit den Phasen Informationsgewinnung, -verarbeitung, -speicherung und -abgabe verstanden werden. Die Gewinnung von Kontrollinformationen lässt sich somit als ein „Spezialfall“ der Informationsversorgung durch Controlling interpretieren, wobei die Zweckgerichtetheit und der Informationswert der Nutzen-Kosten-Relation der Kontrollinformationen für einzelne Ziele und Aufgabenebenen der Informationsverwender entscheidend sind. Kontrollen konfrontieren die Planung mit neuen Informationen, die neben Abweichung auch mögliche Planungsfehler offenlegen. Um festzustellen, ob und inwieweit Ziel- und Planvorstellungen mit der Realität übereinstimmen, bedarf es einer laufenden Überprüfung der Zielerreichung. Die Kontrolle stellt nicht nur eine Rückkoppelung zu vorgelegten Managementprozessen dar, sondern dient (prozessual) auch als Bindeglied zur erneuten zeitlich nachgeordneten Planungs- und Realisierungsprozessen und gleichzeitig als deren Impulsgeber (Regelkreisprinzip), sofern Kontrolldaten Funktionalitäten signalisieren.

**Realisationskontrollen** (Ergebniskontrolle, ex-post Kontrollen) werden hauptsächlich durchgeführt, um Abweichungen im Hinblick auf die Zielerreichung festzustellen, zu analysieren und gegebenenfalls beseitigen zu können (Soll-Ist-Vergleich). Sie sind durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Plan- und Realisationsgrößen, (-werte) werden generiert und verglichen,
- die Kontrollen können sich auf End- und Teilergebnisse beziehen,
- der Informationscharakter ist vergangenheitsbezogen (Feedback-Kontrolle),
- der Soll-Ist-Vergleich ist nicht auf eine einmalige Überprüfung beschränkt und vollzieht sich somit kontinuierlich.

Besondere Bedeutung kommt der **Prämissenkontrolle** zu, deren Aufgabe es ist zu überprüfen, ob das Nachhaltigkeitsmanagement die Planungsbedingungen bei ihren Teilplänen berücksichtigt und sich an den vorgegebenen und übergeordneten Zielen orientieren. Bei der Prämissenkontrolle (Wird-Ist-Vergleich) wird schon während der Planungsrealisation festgestellt, ob und inwieweit wichtige (prognostizierte) Planungsgrundlagen (z.B. Verfügbarkeit von Planungsinstrumenten, Vorliegen bestimmter internen und externer Datenkonstellationen usw.) gegeben sind. Ferner ist die Bedeutung der Prämissenkontrollen im Rahmen der strategischen Orientierung des Nachhaltigkeitsmanagements hervorzuheben.

Die sogenannte **Planfortschrittskontrolle** (Soll-Wird-Vergleich) ist im Managementprozess integriert. Hierbei wird die Realisation einzelner Planungsbestand-



teile (-phasen, -feinstufen) im Zeitablauf überprüft, d.h. die Planerfüllung wird sukzessiv kontrolliert, indem angezeigt wird, welche Zielwirkungen eintreten werden, wenn sich die bisherige Entwicklung fortsetzt. Voraussetzung hierbei ist allerdings die Möglichkeit einer Trennung zeitlich aufeinander und häufig inhaltlich stark ineinandergreifender Planungsphasen. Im Rahmen der Durchführung der Kontrolle sind dann möglichst früh die Korrekturmaßnahmen zu entwickeln und einzuleiten.

Anders als ergebnisorientierte Kontrollen knüpfen **Verfahrenskontrollen** an Handlungen an. Diese weisen u.a. folgende kennzeichnende Merkmale auf:

- Verfahrenskontrollen zielen auf den Vergleich von geplanten vorgeschriebenen Prozessen (Soll) und realisierten bzw. effektiven Prozessen (Ist) ab,
- Der Kontrolleur stellt vor allem den Aspekt der Verhaltensbeeinflussung in den Vordergrund mit dem Ziel, menschliche Unzulänglichkeiten zu minimieren,
- Verfahrenskontrollen lassen sich in den Planungsprozess integrieren und fallen dann unter den Nachhaltigkeitscontrolling-Aufgabenkomplex des Nachhaltigkeitsmanagements,
- Durch Sicherstellung der Einhaltung der Verfahrensvorschriften wird die Kompatibilität des Planungs- und Kontrollsystems garantiert.

Ob Verfahrensvorschriften erfolgreich geplant und implementiert werden, kann auch am Grad der Zielerreichung abgelesen werden.

Aus prozessualer Sichtweise können die Kontrollaufgaben des Nachhaltigkeitscontrollings in einzelne Phasen disaggregiert werden. Abbildung 5 zeigt in sachlogischer Reihenfolge die Verknüpfungen der in einzelne Phasen zerlegten Kontrollaufgaben.

Zwischen den einzelnen Teilschritten bestehen Bindungen, sodass Vor- und Rückkopplungen zwischen den Phasen zu berücksichtigen sind. In der Realität lassen sich daher die einzelnen Feinstufen des Kontrollprozesses nur schwer feststellen und abgrenzen. So kann z.B. eine Abweichungsanalyse zusätzlich Soll- und Ist-Ermittlungen erfordern. Zwischen der Durchführungs- und Vorbereitungsphase sind z.B. insofern Vor- und Rückkopplungen erforderlich, wo eine exakte Zeit- und Einsatzplanung oft nicht möglich ist. Auch wenn in der Abbildung 5 bei der Gegenüberstellung von Kontrollstandards und Messergebnissen zunächst davon ausgegangen wird, dass grundsätzlich sowohl Soll-Größen als auch prognostizierte Wird-Größen und realisierte Ist-Größen untereinander verglichen werden können, werden Soll-Ist-Vergleiche (Realisationskontrollen) vermutlich am häufigsten durchgeführt.

Eine vergleichende Gegenüberstellung von operationalisierten und quantitativen Nachhaltigkeitsplanungsvorgaben mit den Ergebnissen ist in der Regel relativ einfach. Bezieht man die Planungsprämissen und deren Entwicklung mit ein,



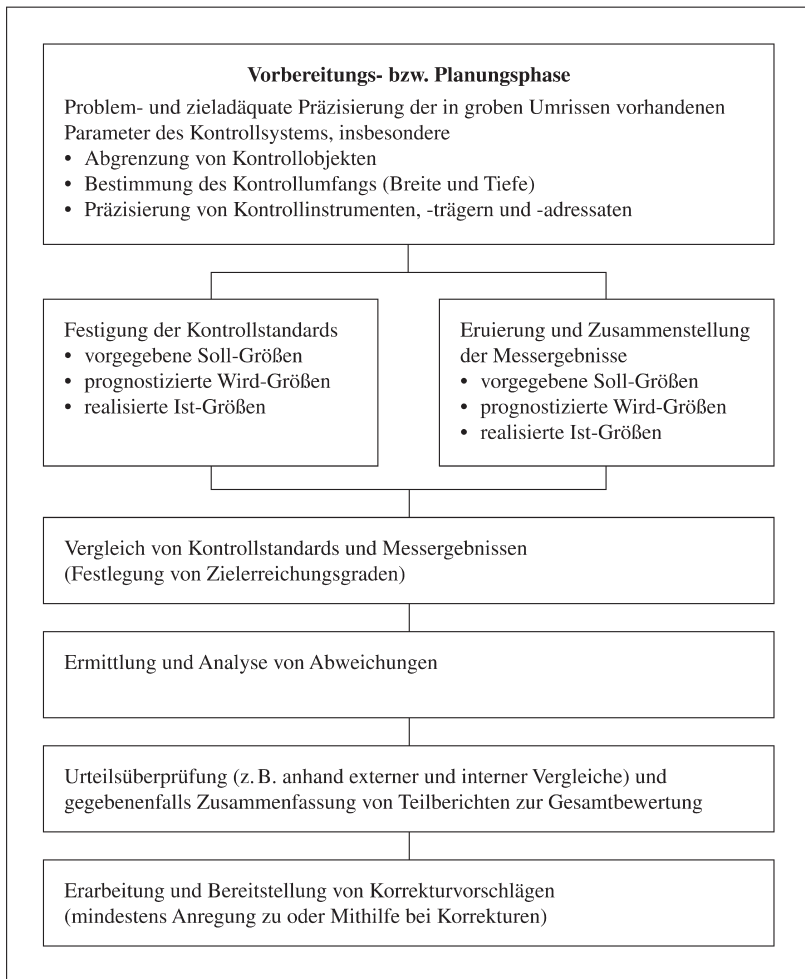


Abbildung 5: Phasen der Nachhaltigkeitskontrolle.

lassen sich die Nachhaltigkeitskontrollgegenstände nicht immer quantitativ messen. Sind qualitative Analysen erforderlich, können auch verbale Beurteilungen von Nutzen sein.

Außer den behandelten Erklärungsproblemen bezüglich (kausaler) Beziehungen zwischen Zielerreichung und eingesetzten Mitteln (Ziel- Mittel-Beziehung) stellt das Bewertungsproblem ein Grundproblem für einige Themen des Nachhaltigkeitsmanagements dar.

Sind bei dem Vergleich von Messergebnissen mit den Kontrollstandards Abweichungen ermittelt worden, kann eine Abweichungsanalyse erforderlich sein. Generell ist es Aufgabe der **Abweichungsanalyse**, sowohl die Abweichungen selbst als auch die Abweichungsursachen und inhärente Konsequenzen für die Zielrealisierung zu analysieren und darauf folgend Korrekturvorschläge bzw. Maßnahmen zu generieren, die auf eine Beseitigung von Fehlern und Fehlerursachen abzielen. Unerwünschte Verfahren- oder ergebnisbezogene Wirkungen von Prozessen sind in der Zukunft zu vermeiden und es ist insgesamt eine Verbesserung künftiger Planungs- und Realisationsprozesse anzustreben. Das Nachhaltigkeitscontrolling sollte im Hinblick auf die strategische Ausrichtung des Nachhaltigkeitsmanagements darauf gerichtet sein, die Einbeziehung in das strategische Management zu forcieren. Das bedeutet auch eine Integration der strategischen Nachhaltigkeitsplanung und der entsprechenden Aufgaben bzw. Arbeitsvorgänge. Zur Ergänzung zu strategischen Fragestellungen ist das Nachhaltigkeitscontrolling auch in einigen Handlungsfeldern als operative Aufgabe gegeben. Das operative Nachhaltigkeitscontrolling ist im Wesentlichen durch Kurzfristigkeit, Teilproblemvielfalt, Detailliertheit, Präzision der Information, Wohldefiniiertheit, geringe Relevanz des Handlungsobjektes in Bezug auf die Erfolgspotentiale in der Wahrnehmung gekennzeichnet.

## 7. Ausgewählte Instrumente des Nachhaltigkeitscontrollings

### 7.1. Überblick

Unter dem Begriff Instrumente lassen sich alle Methoden, Verfahren, Techniken usw. zusammenfassen, die zur Erfüllung der Nachhaltigkeitsaufgaben eingesetzt werden können und einen Beitrag zur Zielerreichung des Nachhaltigkeitsmanagements leisten.

Die einzelnen Instrumente des Nachhaltigkeitscontrollings finden für unterschiedliche Zwecke in den einzelnen Handlungsfeldern in der Praxis seit langem Verwendung, sodass sie grundsätzlich nicht neu sind.

Eine Systematisierung der Controllinginstrumente der unternehmerischen Nachhaltigkeit erweist sich als schwierig. Auf der Basis der Zweck-Mittel-Betrachtung können Instrumente nach ihren Aufgaben eingeteilt werden, zu deren Erfüllung sie überwiegend, aber nicht ausschließlich eingesetzt werden. Spezifische Instrumente des Nachhaltigkeitsmanagements und -controllings können gleichzeitig mehreren Aufgaben dienen. So können sie einerseits im Management als Kontroll- und Steuerungsinstrument und dem Stakeholder als Information dienen. Da ein größerer Teil der Informationen im Nachhaltigkeitsbericht publiziert wird, sind somit diese Informationen für interessierte Gruppen zugänglich. Stakeholder, die beispielsweise die Kapitaleseite vertreten, werden insbesondere an Governance-Informationen interessiert sein, während Vertreter von Umweltorganisationen

sich z.B. vor allem Informationen zu ökologischen Themen intensiver annehmen werden. Informationen müssen richtig, vollständig und angemessen sein, um zurückverfolgt werden zu können.

Da der Informationsaufgabe im Rahmen des Nachhaltigkeitscontrollings zentrale Bedeutung beigemessen werden kann, bieten sich die einzelnen Informationsphasen als Gliederungskriterien für die Erörterung der Instrumente des Nachhaltigkeitscontrollings an. Die Informationsversorgung lässt sich in die Phasen **Informationsbedarfsermittlung**, **Informationsbeschaffung**, **Informationsaufbereitung** und **Informationsübermittlung** differenzieren. Die Informationsversorgung ist die Basis zur Realisierung der Ziele des Nachhaltigkeitsmanagements. Durch in der Folge zu leistende inhaltliche Beschreibung des Instrumentariums, das zur Wahrnehmung der Informationsaufgabe herangezogen werden kann, erfolgt gleichzeitig die notwendige Präzisierung der Informationsaufgabe des Nachhaltigkeitscontrollings. Dabei werden die Instrumente nicht nur mit dem Informationsprozess, sondern auch mit den Informationen selbst, den Handlungsträgern und den Aufgaben in ein geordnetes Beziehungsgefüge gesetzt.

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass das Planungs- und Kontrollsystem die Beschaffenheit bzw. Struktur das so entstehende Informationssystem determiniert. Mit Hilfe des Nachhaltigkeitscontrollings kann bei der Systemgestaltung zumindest analysiert werden, welche Entscheidungen benötigt werden. Dazu muss der Informationsbedarf bestimmter Entscheidungen festgestellt werden. Dessen Ermittlung ist eine wesentliche Voraussetzung für eine effiziente Realisierung der Informationsversorgung und damit zur Überwindung des oft beklagten Dilemmas von Datenreichtum („information overload“).

Die Instrumente, die zur Erfüllung der Dienstleistungsaufgabe des Nachhaltigkeitscontrollings dienen, z.B. Gestaltung und laufender Betrieb von Nachhaltigkeitsplanungs- und Kontrollsystemen durch Systemanalyse, Organisationspläne, Terminpläne, Verwaltungstechniken etc. sind weniger controllingspezifisch und werden daher hier nicht weiter behandelt.

Die vielfältigen und unterschiedlichen Aktivitäten des Nachhaltigkeitscontrollings und das herangezogene Instrumentarium bedürfen der gegenseitigen Abstimmung und der Koordination mit den einzelnen Handlungsfeldern des Nachhaltigkeitsmanagements, zu deren Aufgabenerfüllung und Zielerreichung sie beitragen sollen. Ziele, Aufgaben und Instrumentarium würden Stückwerk bleiben, wenn der Gesamtzusammenhang nicht mehr klar erkennbar wäre. Eine integrierte übergeordnete Gesamtsicht hat sicherzustellen, dass eine Abstimmung mit den Teilcontrollings (z.B. Personal-, Beschaffung-, Logistik-, Produktionscontrolling) stattfindet.

## 7.2. Kennzahlen und Kennzahlensysteme

In der Betriebswirtschaftslehre sind Kennzahlen in der Regel quantitative Maßgrößen, die in schlecht strukturierten Entscheidungssituationen auf verdichtete

und knapper Weise Informationsbedürfnisse erfüllen. Sie sollen dazu beitragen, über einen bestimmten Aufgabenbereich der Unternehmung schnell und präzise zu informieren. Durch Kennzahlenbildung kann die Essenz der betrieblichen Datenmengen auch dokumentiert und im Zeitablauf verfolgt werden.

Durch Kennzahlen können Ziele und Aufgabenstellungen und -erfüllung operationalisiert werden. Es gibt allerdings auch Indikatoren, deren Ziele und Ergebnisse nicht durch Messgrößen ausgedrückt und dokumentiert werden können. In diesem Fall sind verbale Erklärungen, Interpretationen und Bewertungen gegebenenfalls möglich.

Auf diese Weise wird eine Basis für weitere Planungsschritte und für die Aufstellung von Kontrollstandards geschaffen. So können Kennzahlen im Nachhaltigkeitsplanungsprozess als Impulsgeber für die Identifikation von Problemen dienen. Nicht selten wird ein Entscheidungsträger erst durch Kennzahlen auf bestimmte Probleme aufmerksam. Kennzahlen stellen darüber hinaus ein wichtiges Hilfsmittel für die Problemanalyse und Erfolgsprognose von Handlungsalternativen dar. Wenn es darum geht, die möglichen Alternativen herauszuarbeiten, lassen sich Kennzahlen des Nachhaltigkeitsmanagements einsetzen, um die gefundenen Lösungsmöglichkeiten operational beschreiben zu können. Bei der Planung von qualitativen Handlungsfeldern des Nachhaltigkeitsmanagements kann zum Teil nur auf subjektive Schätzungen zurückgegriffen werden. Nachhaltigkeitsmanagement spielt auch für individuelle (nichtmonetäre) Ziele eine entscheidende Rolle, die sich ebenfalls im Wert des Unternehmens zeigen können (z.B. Reputation, Transparenz, Compliance, Glaubwürdigkeit).

Kennzahlen lassen sich im Rahmen der Alternativenbewertung der ausgearbeiteten Lösungsmöglichkeiten vergleichbar machen und in eine Rangordnung bringen. Kennzahlen können in bestimmten Entscheidungssituationen als Entscheidungskriterium bzw. -regeln dienen. Sie können auch für die Steuerung der Prozesse sowie das Reporting und die internen und externen Audits und Rankings der Unternehmensbereiche herangezogen werden. Kennziffern dienen den Grundsätzen der Wahrheit, der Wesentlichkeit, Klarheit, Stetigkeit und Vergleichbarkeit.

Schließlich lassen sich Kennzahlen auch bei der Realisation und Kontrolle einsetzen. Sie dienen in der Realisationsphase vor allem bei der Weitergabe von Entscheidungen an ausführende Nachhaltigkeitsinstanzen. Kennzahlen werden auch in Nachhaltigkeitsberichten publiziert. Sie erfüllen somit die Informationsaufgabe für die Stakeholder.

Einige Kennzahlen eignen sich auch zum Betriebsvergleich. Dabei kommt es darauf an, dass bei den zu vergleichenden Unternehmen die gleichen Bezugsdaten in Relation gesetzt werden. Nachhaltigkeits-Kennzahlen können auch Gegenstand eines Benchmarkings sein.

Zugleich können Kennzahlen Sollwerte darstellen, die einen Feedback-Prozess auslösen, wenn sie von Istzahlen abweichen. Dann üben sie erneut die Anregungsfunktion für weitere Recherchen aus. Statt von Kennziffern wird im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsmanagement, -controlling und -reporting auch von Key Performance Indicators (Leistungsindikatoren), gesprochen (vgl. Deloitte 2006, EffAS, DVFA 2010).

### 7.3. Sustainability Balanced Scorecard (BSC)

Die **Balanced** (= ausgewogen) **Scorecard** (= Punktetafel) ist ein Instrument, das vergangenheitsbezogene und zukunftsorientierte Kennzahlen miteinander verbindet. Diese Kennzahlen, welche zu zukünftige Leistungen antreiben sollen, beziehen sich auf die Unternehmenssteuerung relevanter Bereiche, in denen das Unternehmen sowohl intern wie auch extern Leistungen erbringt. In der Balanced Scorecard werden die wichtigsten Leistungsperspektiven miteinander vernetzt (vgl. Kaplan/Norton 1997, S. 8ff).

Die BSC ist aus der Tradition des strategischen Managements bzw. der strategischen Unternehmensführung hervorgegangen. Entwickelt von Kaplan/Norton avancierte sie zu dem Instrument der Unternehmenssteuerung der Neunzigerjahre (vgl. Bischof/Speckbacher 2001, S. 48). Eine Balanced Scorecard baut auf **Kennzahlen** auf. Hauptaufgabe der Entwicklung einer BSC ist es daher, komplexe Indizes zu generieren und qualitative sowie neue Kennzahlen einzubinden (vgl. Becker 2005, S. 314).

Im Sinne des ausgewogenen **Zielsystems** werden die quantifizierbaren Messgrößen mit den in der BSC klar formulierten strategischen Zielen eines Unternehmens verbunden, wobei der Fokus des Konzeptes auf der Strategieumsetzung liegt – also auf der Übersetzung der Strategie in operative Maßnahmen.

Im Einzelnen werden mit einer Balanced Scorecard die folgenden sieben Zielsetzungen verfolgt (vgl. Bischof/Speckbacher 2001, S. 48, ausführliche Darstellung Kaplan/Norton 2001):

1. Berücksichtigung nichtfinanzieller Größen bei der Erfolgsmessung,
2. Klärung und Konkretisierung der Strategie,
3. Kommunikation der Strategie im Unternehmen,
4. Operationalisierung der zentralen Strategie,
5. Ausrichtung der Handlungsträger an der Strategie durch Verhaltenssteuerung über Vergütungs- und Anreizsysteme,
6. Strategisches Lernen durch kontinuierliche Überprüfung und Anpassung der Strategie,
7. Externe Kommunikation der Strategie mit Investoren und Kapitalgebern.

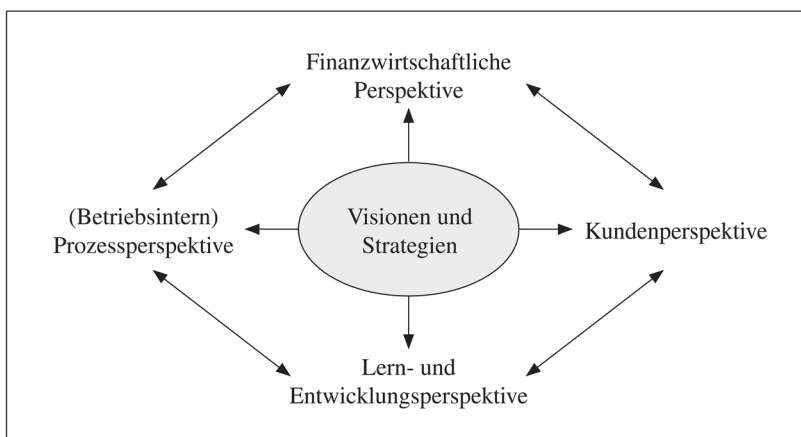


Abbildung 6: Die vier Perspektiven der Balanced Scorecard (vgl. Kaplan/Norton 1996: S. 76).

Über die Aspekte Kennzahlen, Ziele, Vorgaben und Maßnahmen werden die Leistungsperspektiven der Balanced Scorecard operationalisiert (vgl. Becker 2005, S. 311 f.). Die BSC beinhaltet vier Leistungsperspektiven. Die Leistungsperspektiven, die in die BSC aufgenommen werden, sind Finanzen, Kunden, Interne Prozesse und die Lern- und Entwicklungsperspektive (Kaplan/Norton 2001, S. 22) (vgl. Darstellung 6).

Die Perspektiven beziehen sich auf das Gesamtunternehmen und die Gesamtstrategie (vgl. Wickel-Kirsch 2001, S. 46) und können wie folgt interpretiert werden (vgl. Kaplan/Norton 2001, S. 22):

Die **finanzielle Perspektive** betrachtet die Strategie aus der Perspektive der Anteilseigner im Hinblick auf Wachstum, Rentabilität und Risiko. Die **Kundenperspektive** beinhaltet die Darstellung der Strategie hinsichtlich der Wertsteigerung und Differenzierung aus der Betrachtungsperspektive der Kunden. Die **Prozessperspektive** beleuchtet diejenigen Geschäftsprozesse, die zu Kunden- und Anteilseignerzufriedenheit führen. In der **Lern- und Entwicklungsperspektive** (häufig auch als Mitarbeiter-/Lernperspektive, Potential- und Wissensperspektive bezeichnet) geht es um Wandel, Innovationen und personelle Entwicklung. Es werden die Prioritäten betrachtet, die ein entsprechendes Klima schaffen.

Für die Anwendung der Balanced Scorecard für das Nachhaltigkeitscontrolling erweitern Schaltegger/Zvezdov diese vier Perspektiven um eine fünfte, die außermarktliche Perspektive, die die Bedeutung gesellschaftlicher, politischer und regulativer Prozesse zwischen Stakeholdern und dem Unternehmen mit ihren mittelbaren (manchmal auch unmittelbaren) Einfluss auf den Unternehmenserfolg

widerspiegelt. (Schaltegger/Zvezdov 2012: S. 53). Die so erweiterte Balanced Scorecard nennen die Autoren **Sustainability Balanced Scorecard (SBSC)**. Im Fokus der außermärklichen Perspektiven stehen die Reputation, Legitimität und intangible Werte von Erfolgsrelevanz (Schaltegger/Zvezdov 2012: S. 49). Aus den fünf Perspektiven der SBSC leiten die Autoren für das Nachhaltigkeitscontrolling Kernaufgaben ab, die durch Kennziffern erfasst werden (Schaltegger/Zvezdov 2011 und 2012). Die Autoren berichten, dass in der Praxis die außermärkliche Ausprägung des Nachhaltigkeitscontrollings bislang schwächer vertreten ist als in dem finanz- und prozessorientierten Nachhaltigkeitscontrolling. Sie sehen noch viel Potential zur Weiterentwicklung des Controllings in dieser Perspektive (Schaltegger/Zvezdov 2012: S. 59).

Zusätzlich zu der Gesamtperspektive bietet das Instrument der Balanced Scorecard die Möglichkeit, im **Roll-out** (auch Kaskadierung) die Inhalte horizontal und/oder vertikal herunterzubrechen. Je nach dem Grad der Ausbreitung erfolgt eine Übertragung auf einzelne Einheiten wie Unternehmensbereiche, Abteilungen, Gruppen oder sogar einzelne Mitarbeiter (vgl. Horváth & Partners 2004, S. 266ff.). Die vier Perspektiven werden dann jeweils aus Sicht der organisatorischen Einheit interpretiert. In diesem Sinne stellt die BSC ein Instrument zur Überführung der Unternehmensstrategie in Unternehmensziele dar. Diese können in Ziele der Organisationseinheiten aufgebrochen und mit dem Bedarf zur Erreichung der Unternehmensziele nachgelagerten Organisationseinheiten gekoppelt werden. Jeder Bereich erhält eine eigene Planungsgrundlage mit klaren Zielen, Arbeitsinhalten, Zeithorizonten, Kosten und Erlösbeiträgen, die sich in Steuerungsgrößen, Soll-Vorgaben und Handlungsanweisungen ausdrücken (vgl. Becker 2005, S. 311). Kaplan/Norton haben die BSC um die sogenannte **Balanced Scorecard-Strategy-Map** erweitert, die einen Bezugsrahmen zur Verfügung stellt, um zu illustrieren, wie die Strategie immaterielle Vermögenswerte mit Wertschöpfungsprozessen verbindet (vgl. Abb. 7).

Innerhalb der vier Perspektiven sind die Ziele durch Ursache-Wirkungs-Beziehungen verbunden. Ihre Ausrichtung in den vier Perspektiven ist der Schlüssel zur Wertschöpfung und damit zu einer fokussierten und konsistenten Strategie. Beginnend mit der Hypothese, dass finanzielle Erfolge nur erzielt werden können, wenn die Zielkunden zufriedengestellt sind, beschreibt der Kundenwertbeitrag, wie Umsatzerlöse und Loyalität durch die Zielkunden generiert werden können. Geschaffen wird der Kundenwertbeitrag durch die internen Prozesse, die ihn auch weitergeben. Das Fundament der Strategie sind die immateriellen Vermögenswerte, welche die internen Prozesse unterstützen. Insgesamt stellt diese Ursache-Wirkungs-Architektur als Verbindung der vier Perspektiven die Struktur dar, um die herum eine Strategy Map entwickelt wird. Eine Organisation wird durch das Erstellen einer Strategy Map dazu gezwungen, ihre Logik, wie und für wen sie Wert schaffen will, klarzustellen (vgl. Kaplan/Norton 2004a, S. 28f.).

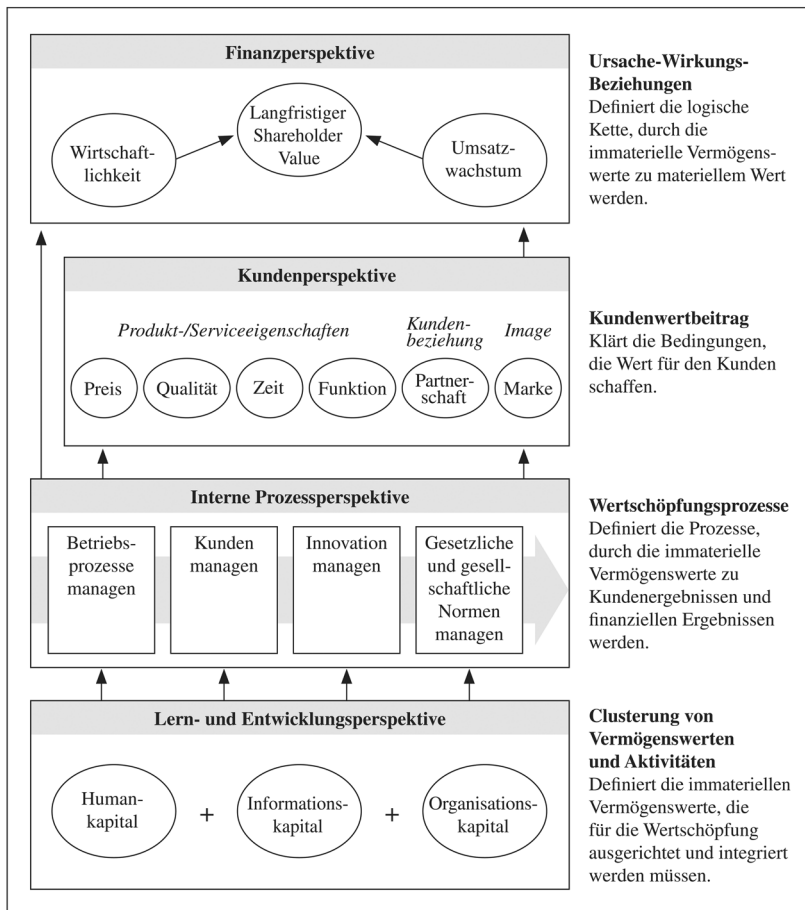


Abb. 7: Die Balanced Scorecard-Strategy Map (Kaplan/Norton 2004, S. 29).

Hier ist die direkte Erfassung qualitativer Phänomene in der Regel nicht möglich. So kann nicht unmittelbar gemessen werden, wie motiviert das Personal ist. Es können jedoch Ziele formuliert und gemessen werden, ob die Motivation und die Ausbildung des Personals ausreicht, um diese Ziele zu erreichen (vgl. Kaplan/Norton 2004b, S. 21). Um den Zustand der immateriellen Vermögenswerte im Hinblick auf die Unterstützung der Strategie zu beschreiben, führen Kaplan/Norton das Konzept der strategischen Bereitschaft ein. Die **strategische Bereitschaft** wird analog zur Liquidität gesehen, wobei gilt: Die immateriellen Vermögenswerte tragen umso schneller zur Generierung von Geld bei, je höher die Bereitschaft



ist. Die Darstellung in Abb. 7 veranschaulicht, wie der Bezugsrahmen der StrategyMap es ermöglicht, Human-, Informations- und Organisationskapital als Vermögenswerte zu repräsentieren, die durch eine Zunahme der Verkaufszahlen und geringere Ausgaben schließlich in Geld umgewandelt werden (vgl. Kaplan/ Norton 2004a, S. 192).

#### 7.4. Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex

Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK) wurde auf Initiative des Rats für Nachhaltige Entwicklung (RNE) in einem mehrstufigen Verfahren und unter Einbeziehung zahlreicher Stakeholder entwickelt. So haben Vertreterinnen und Vertreter aus Organisationen aus Wirtschaft und Zivilgesellschaft am Dialogprozess zur Ausarbeitung des Kodex mitgewirkt (DNK 2011, S. 28).

Mit Hilfe des DNK sollen auf Nachhaltigkeit bezogene Leistungen von Unternehmen und Organisationen in Deutschland vergleichbar gemacht werden. Er richtet sich entsprechend an Unternehmen verschiedener Größen und Branchen sowie ganz unterschiedlichen Organisationen, etwa Stiftungen, Verbände, öffentliche Institutionen, Medien, Bildungs- und Wissenschaftseinrichtungen. Den Organisationen bleibt die freiwillige Anwendung des Kodex überlassen. Sie erklären, ob und inwieweit sie die Anforderungen des DNK entsprechen (comply or explain). Eine wiederkehrende Berichterstattung nach DNK erleichtert der Organisation und externen Anspruchsgruppen sowohl eine Einschätzung der nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen im Zeitverlauf als auch im Vergleich zu anderen. Entscheidende Ansprüche und Ziele, die der Rat für nachhaltige Entwicklung mit dem Kodex verbindet sind:

**Wesentlichkeit, Verbindlichkeit und Transparenz.** Der DNK schafft eine Verbindlichkeit durch eine vergleichbare Darstellung der unternehmerischen Verantwortung (DNK 2011, S. 21).

Die Bertelsmann Stiftung publizierte 2013, den Leitfaden zum Deutschen Nachhaltigkeitskodex, der gleichzeitig eine Orientierungshilfe für mittelständische Unternehmen ist. (Bertelsmann Stiftung 2013).

Der DNK gibt einen Rahmen von 20 Kriterien für Themen des Nachhaltigkeitsmanagements vor, die im Nachhaltigkeitsbericht dokumentiert werden sollen. Die im DNK aufgeführten Kriterien sind Standards die einem Rahmen für das Nachhaltigkeitscontrolling bilden, um Informationen generieren zu können, die vielfach in Nachhaltigkeitsberichten als Daten, Fakten und Kennziffern publiziert werden. Es handelt sich um folgende Kriterien:

##### Kriterien 1–4 zu Strategie

1. Strategische Analyse und Maßnahmen
2. Wesentlichkeit

3. Ziele
4. Tiefe der Wertschöpfungskette

### **Kriterien 5–10 zu Prozessmanagement**

5. Verantwortung
6. Regeln und Prozesse
7. Kontrolle
8. Anreizsysteme
9. Beteiligung der Anspruchsgruppen
10. Innovation- und Produktmanagement

### **Kriterien 11–13 zu Umwelt**

11. Inanspruchnahme von natürlichen Ressourcen
12. Ressourcenmanagement
13. Klimarelevante Emissionen

### **Kriterien 14–20 Gesellschaft**

14. Arbeitnehmerrechte
15. Chancengerechtigkeit
16. Qualifizierung
17. Menschenrechte
18. Gemeinwesen
19. Politische Einflussnahme

## **7.5. Guidelines der Global Reporting Initiative (GRI 4)**

Der GRI 4-Berichtsrahmen umfasst eine detaillierte Anleitung für die nachhaltige Berichterstattung über ökonomische, ökologische und gesellschaftlich /soziale Leistungen von Unternehmen und anderen Organisationen. Die G4 Sustainability Reporting Guidelines – in der deutschen Übersetzung: „Leitlinien der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ – wurden in zwei Bänden veröffentlicht:

1. Berichterstattung und Standardaufgaben (GRI 2013a)
2. Umsetzungsanleitung (GRI 2013b)

Folgende Grundsätze gelten zur Bestimmung der Berichtsqualität (2013a, S. 17f.):

- Ausgewogenheit
- Vergleichbarkeit
- Genauigkeit
- Aktualität
- Klarheit
- Verlässlichkeit

Aus folgenden sieben Bereichen, den sogenannten Allgemeinen Standardangaben, muss schließlich jedes Unternehmen berichten, das sich auf GRI beziehen will (GRI 2013a, S. 20.ff.):

- Strategie und Analyse
- Organisationsprofil
- Ermittelte wesentliche Aspekte und Grenzen
- Einbindung von Stakeholdern
- Berichtsprofil
- Unternehmensführung
- Ethik und Integrität

Hierzu werden insgesamt 58 Indikatoren genannt, zu denen grundsätzlich Organisationen berichten sollen. Im Anschluss an die Allgemeinen Standardangaben sind 92 Spezifische Standardangaben hinsichtlich ihrer Relevanz für die Tätigkeiten des Unternehmens zu prüfen und ggf. zu berücksichtigen. Sie gelten für die drei Kategorien Wirtschaft, Umwelt und Soziales, die in 47 Aspekten differenziert werden (GRI 2013a, S. 43ff.). Sie umfassen Themen wie beispielsweise wirtschaftliche Leistung des Unternehmens, Material-, Energie- und Wasserverbräuche, Arbeitssicherheit, Bewertung der Lieferanten hinsichtlich der Einhaltung von Menschenrechten, Korruptionsbekämpfung, Schutz der Privatsphäre des Kunden und Compliance. Über die Allgemeinen Berichtsleitlinien hinaus veröffentlicht die Global Reporting Initiative sogenannte Sector Supplements. Diese sollen von Unternehmen branchenspezifisch berücksichtigt werden. Auch sie umfassen Allgemeine Indikatoren, zu denen berichtet werden muss, sowie spezifische Ergänzungen und Aspekte, die es in Abhängigkeit von ihrer Bedeutung zu berücksichtigen gilt. Für folgende zehn Sektoren liegen diese vor:

- Airports Operators
- Construction and Real Estate
- Electric Utilities

- Event Organizers
- Financial Services
- Food Processing
- Media
- Mining and Metals
- NGO
- Oil and Gas

Die Berichtsleitlinien betonen das Prinzip der Wesentlichkeit (materiality) und erleichtern hiermit den berichtenden Organisationen als auch den Stakeholdern die Bereitstellung und Auswertung von Informationen.

Qualitative Anforderung (z.B. Aufwendungen für den Umweltschutz oder Ziele zum Energieverbrauch) sind in den Richtlinien ebenso wenig enthalten wie etwa Vorgaben zur Art und Weise der Bestimmung und Einbeziehung von Stakeholdern. Die globale Reporting Initiative empfiehlt eine unabhängige Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten. Sie ist jedoch nicht zwingend vorgeschrieben.

Der Nachhaltigkeitsbericht 2013 von Siemens, der nach dem Standard der Global Reporting Initiative GR3 erstellt und geprüft wurde sowie die Anforderungen der Anwendungsebene A+ erfüllt, weist folgende Handlungsfelder unter der Rubrik Daten und Fakten aus:

- **Innovation** (Forschung und Entwicklung, Ideenmanagement)
- **Kunden und Portfolio** (Umweltportfolio als Treiber für nachhaltiges Wachstum, Kundenbeziehungen)
- **Compliance** (Verpflichtung: nur sauberes Geschäft ist Siemens Geschäft), Compliance in Unternehmen, Compliance-Kennzahlen, Antikorruptions-Berichterstattung)
- **Umweltschutz** (Umweltberichtserstattung, Umweltmanagementsystem, Treibhausgasemissionen, Energieverbrauch, EU-Emissionshandel, Schadstoffemissionen in die Luft, Abfall, Wasser und Abwasser, Aufwendungen und Investitionen, umweltrelevante Vorfälle und Bußgelder, Natur- und Artenschutz, Umweltmanagement in Unternehmen)
- **Produktverantwortung** (Standards für umweltgerechte Produktentwicklung, Produktsicherheit, Lebenszyklusanalysen, Produkt-Umweltdeklarationen, Umwelt- und Kundennutzen- kein Widerspruch, Marketing und Kommunikation)
- **Arbeitssicherheit und Gesundheitsmanagement** (Arbeitssicherheit, Arbeitssicherheit in Zahlen, Gesundheitsmanagement)

- **Mitarbeiter** (gelebte Vielfalt, Ausbildung und lebenslanges Lernen, zweite globale Mitarbeiterbefragung, Mitarbeiter in Zahlen)
- **Lieferanten** (Risiken identifizieren, Abweichungen erkennen und Verbesserungsmaßnahmen umsetzen, Wissenstransfer und Kompetenzaufbau, regionale Verantwortung als Auftraggeber, Ressourceneffizienz und Klimaschutz in der Lieferkette)
- **Corporate Citizenship** (Corporate Citizenship-Aktivitäten, Corporate Citizenship in Zahlen, die Siemens Stiftung)

Zu den genannten Punkten wird auch in Zahlen und Kennziffern berichtet.

Weiterführende Informationen und Beispiele sind auf der Webseite angegeben.

Eine unabhängige Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hat in einer betriebswirtschaftlichen Prüfung (Siemens 2012: S. 80) Übereinstimmung in allen wesentlichen Belangen mit den Kriterien der Sustainability Reporting Guidelines ergeben.

## 8. Schlussbemerkung

In diesem Beitrag werden ausgewählte Aspekte des qualitativen und quantitativen Controllings und der unternehmerischen Nachhaltigkeit dargestellt, wobei von den drei Säulen der Nachhaltigkeit ausgegangen wird. In diesem Modell wird Wirtschaft Ökologie und Gesellschaftliches/Soziales gleichrangig gesehen. Investoren, Medien und die interessierte Öffentlichkeit erwarten von Unternehmen immer stärker, dass Unternehmen ihrer Verantwortung nach nachhaltigem Wirtschaften gerecht werden. Eine qualitativ hochwertige Nachhaltigkeitsberichterstattung mit Informationen aus dem Nachhaltigkeitscontrolling kann dazu beitragen, Einsicht in die Nachhaltigkeitsstrategien, Ziele, Prozesse und Ergebnisse zu erhalten, sodass diese im Zeitvergleich und im Branchenvergleich betrachtet werden können. Die externe betriebswirtschaftliche Prüfung des Berichts wird die Glaubwürdigkeit der Kommunikation erhöhen. Zur besseren Orientierung und Bewertung tragen auch die nationalen und internationalen Standards zum Nachhaltigkeitsmanagement und -Reporting bei (z.B. der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, UN Global Compact, GRI 4 Leitlinien der Global Reporting Initiative, der Deutsche Governance Kodex). Die Nachhaltigkeitsindikatoren und Zielvorgaben und Ergebnisse sind konkrete Messgrößen zu den Nachhaltigkeitsaktivitäten. Nur was messbar oder operationalisiert werden kann, kann überprüft und gesteuert werden.

Noch besteht eine gewisse Unklarheit – auch im politischen Raum – welche Unternehmen und weiteren Organisationen künftig einen formalisierten Bericht erstellen müssen. Nur in einem integrierten Managementansatz, indem auch die globalen Zusammenhänge und die stetigen gesellschaftliche Veränderungen einbezogen werden, können internationale Herausforderungen weltweiter wirtschaftlicher und politischer Aktivitäten effizient gehandhabt werden.

Das primäre Interesse der Unternehmen besteht in der Befriedigung der Informationsbedürfnisse von Investoren, Stakeholdern und Medien. Um die Einheitlichkeit der Kommunikation zum Thema unternehmerisches Nachhaltigkeitsmanagement sicherzustellen, kann eine formalisierte Leistungsdokumentation dienen.

Der Beitrag soll nicht nur charakteristische Merkmale des Nachhaltigkeitscontrollings darstellen, sondern auch die Komplexität und die Einordnung des Nachhaltigkeitscontrollings in das Nachhaltigkeitsmanagement deutlich machen, das eine Vielfalt von internen und externen Implikationen berücksichtigen muss. Eine Vielzahl der branchenspezifischen Bedingungen aber auch der gesellschaftlichen und rechtlicher Rahmenbedingungen erschweren die Entwicklung eines generellen, verbindlichen Ansatzes des Nachhaltigkeitsmanagements und damit auch des Nachhaltigkeitscontrollings und -Reportings.

### Literaturverzeichnis

BALIK, M. & C. FRÜHWALD 2006: Nachhaltigkeitsmanagement, Saarbrücken.

BAYER AG (Hrsg.): Nachhaltigkeitsbericht 2013. [www.nachhaltigkeitsbericht.2012.bayer.de](http://www.nachhaltigkeitsbericht.2012.bayer.de)

BAYER AG: Geschäftsbericht 2011

BAYER AG: <http://www.bayer.de/nachhaltigkeitsstrategie.aspx> zugegriffen 22.10.2014

BECKER, M. 2005: Systematische Personalentwicklung, Planung/Steuerung und Kontrolle in Funktionszyklen, Stuttgart.

BISCHOF, J. & G. SPECKBACHER 2001: Führung mit der Balanced Scorecard in: Personalwirtschaft, 28. Jhg: Heft 4, S. 48–54

DAIMLER 2013: Nachhaltigkeitsbericht, Stuttgart, <http://nachhaltigkeit.daimler.com>

DELOITTE: Best Practices bei SG-KPis, Beispiele guter Berichterstattung zu Sustainable Development Key Performance Indicators (SD-KPis) in Lageberichten 2006, eine Untersuchung von J. Baetge und A. Hesse im Auftrag von Deloitte, [http://www.upg.de/EFFAS\\_DVFA\\_KPis\\_for\\_ESG\\_2010](http://www.upg.de/EFFAS_DVFA_KPis_for_ESG_2010), [www.effas-esg.com](http://www.effas-esg.com)

DNK 2014, Der Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK), Berlin: Rat für Nachhaltige Entwicklung (Rat für Nachhaltige Entwicklung, 2014).

DNK: Bertelsmann Stiftung, Berlin 2013: Leitfaden zum Deutschen Nachhaltigkeitskodex .

E.ON AG 2013: [http://www.eon.com/content/dam/eob-com/de/downloads/c./cr\\_Bericht\\_E.on-Ag\\_2010.pdf](http://www.eon.com/content/dam/eob-com/de/downloads/c./cr_Bericht_E.on-Ag_2010.pdf). EU Richtlinie, 31. Januar 2013, 2014 des Europäischen Parlaments und des Rats im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch große Unternehmen und Gruppen, Amtsblatt der Europäischen Union vom 15.11.2014, (DE)L330/1-L330/9-<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF>

[/?uri=CELEX:32014L0095&from=DE](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=DE)<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=DE>

GREILING, D. & D. THER 2011: CSR-Controlling, in: SANDBERG, B. & K. LEDERER (Hrsg.) Corporate Social Responsibility in kommunalen Unternehmen, Wiesbaden, S. 353–372.

GREILING, D. & D. THER 2010: Leistungsfähigkeit des Sustainable Value-Ansatzes als Instrument des Sustainability Controlling in: PRAMMER, H.K.: Corporate Sustainability, der Beitrag von Unternehmen zu einer nachhaltigen Entwicklung in Wirtschaft und Gesellschaft, Festschrift für em. o. Uni.-Prof. Ing. Dr. Adolf Heinz Malinski, Wiesbaden, S. 37–67.

GRI 2013a G4 Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Berichterstattungsgrundsätze und Standardangaben. Global Reporting Initiative <http://www.globalreporting.org/resource/library/German-G4-Port-One.pdf>. Zugriff 7. März 2014.

GRI 2013b G4 Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Umsetzungsanleitung. Global Reporting Initiative. <https://www.globalreporting.org/resource/library/German-G4-Part-Two.pdf>, Zugriff 7. März 2014.

HENKEL 2013: Nachhaltigkeitsbericht 2013, [www.henkel.de/publikationen](http://www.henkel.de/publikationen)

HENKEL AG & Co. KG 2014: Nachhaltigkeitsbericht 2014, [www.henkel.de/publikationen](http://www.henkel.de/publikationen).

HENTZE, J. & B. THIES 2012: Unternehmensethik und Nachhaltigkeitsmanagement, Bern u.a.

HENTZE, J. & B. THIES 2014: Stakeholder-Management und Nachhaltigkeits-Reporting, Berlin/Heidelberg.

KAPLAN R.S. & D.P. NORTON (Hrsg.) 1997: Balanced Scorecard: Strategien erfolgreich umsetzen, Übersetzung Peter Horváth, Stuttgart.

KAPLAN R.S. & D.P. NORTON 2001: Die strategiefokussierte Organisation: Führen mit der BalancedScorecard, Übersetzung Peter Horváth und Damir Kralj, Stuttgart.

KAPLAN R.S. & D.P. NORTON: Strategy Maps. Der Weg von immateriellen Werten zum materiellen Erfolg, Übersetzung Peter Horváth und Peter Gaiser unter Mitarbeit von Dirk Steffens, Stuttgart 2004.

KAPLAN R.S. & D.P. NORTON 1996: Using the Balanced Scorecard as a Stratic Management-System, in: Harvard Business Review. Heft 1, S. 75–85.

KPMG, 2009: KPMG-Handbuch zur Nachhaltigkeitsberichterstattung 2008/2009. [http://www.kpmg.de/docs/KPMG\\_Handbuch\\_web.pdf](http://www.kpmg.de/docs/KPMG_Handbuch_web.pdf). zugegriffen 21. November 2011.

LUFTHANSA 2014: Deutsche Lufthansa AG: Balance, Frankfurt/Main, [www.luftansagroup.com/verantwortung](http://www.luftansagroup.com/verantwortung)

MIELE 2013: Daten und Fakten, Nachhaltigkeitsbericht 2013, [www.miele-nachhaltigkeit.de](http://www.miele-nachhaltigkeit.de)

MÜLLER, A. 2012: Ansätze und Instrumente des Nachhaltigkeitscontrollings – ein praxisorientierter Überblick in: GLEICH, R., P. BARTELS & V. BREISIG (Hrsg.) Nachhaltigkeitscontrolling: Konzepte, Instrumente und Fallbeispiele zur Umsetzung. Freiburg. S. 67–90.

PWC 2011: Unternehmerische Verantwortung im Zeitalter der Transparenz, URL: [http://www.pwc.de/\\_DE/de/nachhaltigkeitsassets/pwc die unternehmerische-Verantwortung-Transparenz – 2011.pdf](http://www.pwc.de/_DE/de/nachhaltigkeitsassets/pwc_die_unternehmerische-Verantwortung-Transparenz-2011.pdf). zugegriffen 24. November 2011.

SCHALTEGGER, S. & D. ZVEDOV 2012: Strategisch fundiertes Nachhaltigkeitscontrolling – Konzeption und Umsetzung in der Praxis in: GLEICH, R., P. BARTELS & V. BREISIG: Nachhaltigkeitscontrolling: Konzepte, Instrument und Fallbeispiele zur Umsetzung. S. 45–66.

SCHALTEGGER, S. & D. ZVEDOV 2011: Konzeption und Praxis des Nachhaltigkeitscontrollings, in: Controlling, 23. Jg., Heft 8/9 S. 430-435

SIEMENS 2012: Nachhaltigkeit bewegt, Nachhaltigkeitsbericht 2011, [www.siemens.com](http://www.siemens.com)

VOLKSWAGEN AKTIENGESELLSCHAFT (Hrsg.): Nachhaltigkeitsbericht. Wolfsburg 2012 [www.volkswagen.com/nachhaltigkeit](http://www.volkswagen.com/nachhaltigkeit)

WEBER, J., J. GEORG, R. JANKE & S. MACK 2012: Nachhaltigkeit und Controlling, Weinheim.

WEHRICH, H. & H. KOONTZ 1993: Management 10. Aufl., New York u.a.

WICKEL-KIRSCH, S. 2001: Balanced Scorecard-Philosophie und Methodik im Lichte des HR-Managements, in: GRÖTZINGER, M. & H. UEPPING: Balanced Scorecard in Human Resources Management: Strategie-Einsatzmöglichkeit-Praxisbeispiele, Neuwied/Kriftel.